

Audience publique du 24 octobre 2007

Recours formé par la société anonyme ... S.A., Luxembourg
contre un bulletin de cotisations émis par la Chambre de commerce du Grand-Duché
de Luxembourg
en matière de cotisations professionnelles

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 22636 du rôle et déposée le 5 mars 2007 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société ... S.A, ci-après la société ..., ayant son siège social L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B 53.776, et représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation sinon à l'annulation d'un bulletin de cotisation de la Chambre de Commerce du Grand-Duché de Luxembourg, ci-après « la Chambre de commerce » du 22 décembre 2006 ;

Vu l'exploit de l'huissier de justice Pierre BIEL, demeurant à Luxembourg, du 12 mars 2007 portant signification de ce recours à la Chambre de Commerce ;

Vu le mémoire en réponse déposé par Maître Patrick KINSCH, avocat à la Cour, au nom de la Chambre de Commerce déposé au greffe du tribunal administratif le 8 juin 2007, notifié le 6 juin 2006 au mandataire de la société ... ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 8 juin 2007 par Maître Jean-Pierre WINANDY au nom de la société ..., notifié le même jour au mandataire de la Chambre de Commerce ;

Vu le mémoire en duplique de Maître Patrick KINSCH au nom de la Chambre de Commerce déposé au greffe du tribunal administratif le 29 juin 2007, notifié le 28 juin 2007 au mandataire de la société ... ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre WINANDY et Maître Patrick KINSCH en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 8 octobre 2007.

Le 22 décembre 2006, la Chambre de Commerce du Grand-Duché de Luxembourg, émet à l'égard de la société ... un bulletin de cotisation intitulé « *Rappel Bulletin de cotisation 2006* ».

Ledit bulletin de cotisation se divise en un bulletin proprement dit fixant la cotisation pour l'exercice 2006 à un montant de 7.591,10 € et en un rappel de cotisations antérieures s'élevant à un montant de 4.247,11 €, soit, à un montant total de 11.838,21 €.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 5 mars 2007, la société ... a introduit un recours en réformation, sinon en annulation à l'encontre du bulletin de cotisation de la Chambre de commerce du 22 décembre 2006.

Etant donné qu'un bulletin de cotisation d'une Chambre professionnelle s'analyse à la fois en une décision individuelle susceptible de faire grief, en ce qu'il impose le paiement d'un montant déterminé à ses membres, et en une décision émanant d'un établissement public, il relève de la compétence du tribunal statuant en matière administrative¹.

Force est encore de constater qu'à défaut de recours au fond prévu en cette matière, seul un recours en annulation a pu être dirigé contre le bulletin de cotisation déféré, de sorte que le tribunal est incompétent pour analyser le recours en réformation introduit.

Il y a ensuite lieu d'analyser si le recours a été introduit dans le délai de la loi.

La Chambre de commerce conclut à l'irrecevabilité du recours pour cause de tardiveté en faisant valoir que les deux bulletins de cotisation concernés, en l'occurrence le bulletin de cotisation 2006 et le bulletin de cotisation rectificatif pour 2005, auraient été notifiés à la société ... par une lettre simple du 7 juillet 2007, de sorte que le délai pour agir de trois mois aurait expiré.

Conformément à l'article 13 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, « *sauf dans les cas où les lois ou les règlements fixent un délai plus long ou plus court et sans préjudice des dispositions de la loi du 22 décembre 1986 relative au relevé de la déchéance résultant de l'expiration d'un délai imparti pour agir en justice, le recours au tribunal n'est plus recevable après trois mois du jour où la décision a été notifiée au requérant ou du jour où le requérant a pu en prendre connaissance* ».

La société ... fait valoir que le recours aurait été introduit en temps utile, dans la mesure où le courrier de rappel de cotisation du 22 décembre 2006 constituerait la seule correspondance lui notifiée par la Chambre de Commerce pour les années litigieuses et pour les montants réclamés. Pour le surplus elle conteste formellement s'être vu notifier, à quelque moment que ce soit avant la date du 22 décembre 2006, des bulletins de cotisations portant sur les années 2005 et 2006 et lui réclamant le paiement des montants tels qu'indiqués dans le bulletin de rappel.

¹ Cf TA 5 février 2007, n° 21472, www.ja.etat.lu

Il résulte des pièces versées au dossier que la Chambre de commerce a émis le 7 juillet 2006, un bulletin de cotisation intitulé « *Bulletin de cotisation 2006* » se divisant en un bulletin proprement dit fixant la cotisation pour l'exercice 2006 à un montant de 7.591,10 € et en un rappel de cotisations antérieures s'élevant à un montant de 4.247,11 €, soit à un montant total de 11.838,21 €. En date du même jour, la Chambre de commerce a également émis un nouveau « *Bulletin de cotisation 2004* » s'élevant à 396,01 € qui était censé remplacer l'ancien bulletin de cotisation émis le 7 juillet 2004, ainsi qu'un nouveau « *Bulletin de cotisation 2005* » s'élevant à 7.591,10 € censé remplacer l'ancien bulletin de cotisation émis le 5 juillet 2005. Il résulte encore d'un courrier du 7 juillet 2006 que suite à un calcul de redressement des cotisations pour les années de perception 2004 et 2005, le solde à payer s'élève à 4.247,11 €.

Etant donné que la charge de la preuve relativement au moyen d'irrecevabilité pour cause de tardiveté soulevé incombe à la partie qui s'en prévaut², il appartient à la Chambre de commerce de prouver que la société ... a reçu notification des bulletins en juillet 2006.

Or à ce titre, la Chambre de commerce est en aveu qu'elle n'est pas en mesure de prouver positivement que la société ... a effectivement reçu notification desdits bulletins en juillet 2006, de sorte qu'il y a lieu d'admettre que suite aux contestations émises par la société ... à ce sujet, celle-ci a reçu notification du bulletin de cotisation 2006 intitulé « *Rappel* » quelques jours après son émission du 22 décembre 2006, de sorte que le recours en annulation déposé au greffe du tribunal administratif en date du 5 mars 2007 a été introduit dans le délai légal.

Il s'ensuit que le recours en annulation est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

En premier lieu, la société ... soulève l'illégalité du bulletin de cotisation déféré au motif que les deux règlements grand-ducaux prévus par l'article 3 de la loi modifiée du 4 avril 1924 portant création de chambres professionnelles à base élective³, à savoir d'abord celui relatif au mode et à la procédure d'établissement des rôles des cotisations et ensuite celui relatif à la procédure de perception des cotisations mises à charge des ressortissants d'une chambre professionnelle, n'auraient pas été pris. Elle estime, en se référant à la réglementation française des rôles d'imposition, que le système mis en place ne répondrait pas aux exigences d'un prélèvement par voie de rôle et que même à admettre que le système mis en place réponde aux exigences telles que fixées par la loi du 4 avril 1924, il n'en resterait pas moins que le bulletin déféré serait vicié dans la mesure où les règles mises en place n'auraient pas été fixées par un règlement grand-ducal.

La Chambre de commerce fait valoir que l'article 37bis de la loi du 4 avril 1924 apporterait toutes les précisions et limites quant aux modalités de fixation des cotisations et autoriserait la Chambre de commerce à fixer et à modifier les modalités de calcul des cotisations dans les limites définies par l'article 37bis sans devoir

² Cf. TA 15 décembre 2004, n° 10784 du rôle, Pas.adm. 2006, V° Procédure contentieuse, n° 121, p. 682.

³ Ci-après loi du 4 avril 1924

recourir à l'intervention du pouvoir réglementaire, de sorte que l'adoption d'un règlement grand-ducal, suite à la dérogation introduite par l'article 37bis de la loi du 4 avril 1924, ne serait pas nécessaire. Elle ajoute que l'article 37bis de la loi du 4 avril 1924 serait suffisant en ce sens que la fixation des cotisations serait équivalente à l'établissement du rôle du fait que cet article autoriserait expressément la Chambre de commerce à percevoir et à fixer elle-même les cotisations.

Il y a d'abord lieu de trancher la question de savoir si l'article 37bis de la loi du 4 avril 1924 constitue une dérogation à l'article 3 de la même loi en ce qu'il dispenserait de la prise d'un ou de plusieurs règlements grand-ducaux en cette matière.

L'article 3 de la loi du 4 avril 1924 a la teneur suivante :

« Pour faire face à leurs dépenses, les chambres professionnelles sont autorisées à percevoir :

1° de leurs ressortissants une cotisation dont la base de perception est établie par chaque chambre ;

2° des taxes, droits ou primes en rémunération des services qu'elles rendent.

Les chambres professionnelles peuvent régler elles-mêmes les modalités de la fixation des cotisations.

Un règlement d'administration publique déterminera le mode et la procédure d'établissement des rôles des cotisations, taxes, droits et primes.

La perception des cotisations, taxes, droits ou primes mis à charge des ressortissants d'une chambre professionnelle sera opérée par la chambre elle-même d'après une procédure à fixer par règlement d'administration publique.

Ce règlement d'administration publique pourra également prévoir que la perception des cotisations, taxes, droits ou primes mis à charge des ressortissants des chambres professionnelles des salariés pourra être faite par voie de retenue sur les traitements ou salaires à opérer par l'employeur. Cette retenue est à assimiler quant aux droits et obligations des parties en cause à la retenue d'impôt sur les traitements et salaires.

En cas de non-payement le recouvrement des arriérés pourra être effectué par les chambres professionnelles elles-mêmes ou par l'administration des contributions et accises dans les mêmes formes et avec les mêmes privilège et hypothèque que ceux des impôts directs, mais avec le droit de priorité pour ces derniers et les cotisations dues aux assurances sociales.

La prescription sera acquise trois ans après la remise de l'extrait du rôle.

L'article 37bis de la loi du 4 avril 1924 est libellé comme suit :

« Par dérogation à l'article 3 de la présente loi, les cotisations annuelles à percevoir par la Chambre de commerce sont fixées par celle-ci, sans pouvoir dépasser quatre pour mille du bénéfice réalisé par les ressortissants en cause pendant l'avant-dernier exercice. Ce bénéfice s'entend du bénéfice commercial au sens de la loi concernant l'impôt sur le revenu, abstraction faite des pertes reportées selon les articles 109, alinéa 1^{er} N° 4 et 114 de cette même loi.

Il sera toutefois loisible à la chambre de commerce de fixer un minimum de cotisation qui ne pourra dépasser, par an, cent francs pour les personnes physiques, cinq cents francs pour les collectivités dont les bénéfices, répartis entre les coexploitants, sont imposés au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et mille francs pour les collectivités soumises à l'impôt sur le revenu des collectivités. Ces montants, déterminés par référence à l'indice du coût de la vie au premier janvier 1948, peuvent être adaptés périodiquement au coût de la vie, conformément aux dispositions pertinentes de la législation fixant le régime des traitements des fonctionnaires de l'Etat ».

Il résulte de l'article 3, alinéa 2 de la loi du 4 avril 1924 que les chambres professionnelles peuvent régler elles-mêmes les modalités de la fixation des cotisations. Sur ce point précis, à savoir la fixation des cotisations, ni l'article 3, ni un autre article de la loi ne prévoient la prise d'un règlement grand-ducal afin de déterminer les modalités de la fixation des cotisations. A ce titre l'article 37bis ne constitue aucune dérogation.

L'article 37bis constitue par contre une dérogation à l'article 3 de la loi du 4 avril 1924, et plus précisément à la liberté de fixation des cotisations par les chambres professionnelles, en ce qu'il détermine pour la Chambre de commerce un seuil maximal applicable à la cotisation annuelle à ne pas dépasser.

Il est dès lors constant que les modalités de la fixation des cotisations n'ont pas besoin d'être arrêtées dans un règlement grand-ducal, de sorte que l'argumentation de la Chambre de commerce à ce sujet n'est pas pertinente, d'autant plus la partie demanderesse n'a pas épinglé l'absence d'un règlement grand-ducal en matière de fixation de cotisation, mais en matière de la procédure d'établissement des rôles et de perception des cotisations.

Etant donné que l'article 3, alinéas 2 et 3 de la loi du 4 avril 1924 dispose « *qu' un règlement d'administration publique déterminera le mode et la procédure d'établissement des rôles des cotisations, taxes, droits et primes* » et que la « *la perception des cotisations, taxes, droits ou primes mis à charge des ressortissants d'une chambre professionnelle sera opérée par la chambre elle-même d'après une procédure à fixer par règlement d'administration publique* », il y a donc lieu de conclure que la prise d'un règlement grand-ducal sur ces deux points précis est obligatoire et que ni l'article 37bis ni un autre article de la loi n'introduisent une dérogation à ce titre.

Si la société ... et la Chambre de Commerce s'accordent pour admettre qu'aucun règlement grand-ducal n'a été pris en application de l'article 3, alinéas 2 et 3 de la loi du 4 avril 1924, elles ont cependant des opinions différentes sur les conséquences de cette inactivité du pouvoir réglementaire sur la validité de l'acte déféré.

La Chambre de Commerce donne à considérer que l'absence d'un règlement grand-ducal n'aurait pas pour effet de l'empêcher de liquider les cotisations, c'est-à-dire d'établir les rôles/bulletins. En effet, l'opération de liquidation serait une opération purement mécanique, étant donné que l'article 37bis de la loi du 4 avril 1924 et le règlement d'affiliation et de cotisation de la Chambre de commerce contiendraient toutes les données nécessaires afin que la liquidation puisse se faire au

moyen d'une simple opération arithmétique. Elle fait valoir, en se référant à la jurisprudence des juridictions administratives, que la loi serait immédiatement exécutoire, même au cas où elle prévoit des actes réglementaires d'exécution qui n'ont pas encore paru, à condition que la loi soit suffisamment précise et à condition que le législateur n'ait pas voulu subordonner l'entrée en vigueur de la loi à la publication de règlements d'exécution. Elle fait ajouter en se référant à une ordonnance du président du tribunal administratif (7 mars 2002, n° 14646) que « *la loi ne doit rester inapplicable que dans la mesure où son exécution est absolument impossible* ».

En plus elle estime que dans la mesure où l'article 37bis de la loi du 4 avril 1924 prévoit que le bénéfice commercial, base des cotisations dues à la Chambre de commerce, « *s'entend du bénéfice commercial au sens de la loi concernant l'impôt sur le revenu* », abstraction faite des pertes reportées, le législateur aurait clairement indiqué que les cotisations de la Chambre de commerce se calculeraient par rapport aux données transmises par l'administration des Contributions.

La Chambre de commerce conclut que l'intervention du pouvoir réglementaire ne serait pas indispensable afin que les cotisations dues à la Chambre de commerce en vertu de la loi puissent être liquidées, d'autant plus que le pouvoir exécutif, par son inaction, ne saurait compromettre l'existence et le fonctionnement d'une chambre professionnelle voulue et organisée par la loi.

La société ... par contre rétorque que le règlement grand-ducal fixant le mode et la procédure d'établissement des rôles aurait dû définir le cercle des débiteurs de la cotisation, le début de l'affiliation, la cessation de l'affiliation, les informations à fournir par les cotisants.

En ce qui concerne l'absence de règlement grand-ducal relatif à la perception des cotisations, la société ... réplique qu'en 1964 un changement fondamental aurait été introduit : alors que sous la loi de 1924 la perception (l'assiette, la liquidation et le recouvrement) se faisait par la seule administration des Contributions directes, cette perception aurait dû se faire à partir de 1964 par les chambres professionnelles elles-mêmes, de sorte qu'on aurait confié le soin de prévoir des règles de perception à un règlement grand-ducal.

Quant au moyen de la Chambre de Commerce faisant valoir que l'adoption d'un règlement grand-ducal ne serait pas nécessaire, sauf si son adoption serait indispensable, la société ... estime que le cas d'espèce tomberait dans ce cas de figure dans la mesure où le prélèvement d'un « *impôt* » nécessiterait la fixation de règles concernant non seulement l'assiette, le taux mais encore des règles concernant le recouvrement de l'impôt. Elle fait valoir que même si des règles de perception existent et sont appliquées, ces règles auraient été prises par la Chambre de commerce soit tacitement, soit dans son règlement d'affiliation et de cotisation, de sorte que ces règles n'auraient pas été fixées par un règlement d'administration publique comme le législateur l'avait prévu mais par la Chambre de Commerce elle-même à laquelle aucune compétence n'aurait été attribuée en ce domaine. Les pouvoirs étant d'attribution en droit public, l'émission des bulletins et toute la procédure de cotisation seraient dès lors gravement viciées pour illégalité.

La société ... fait ajouter qu'en pratique une collaboration de fait se serait

installée avec les services de l'administration des Contributions directes. Cette pratique consisterait en ce que l'administration des Contributions qui, pendant l'année « n », reçoit les déclarations fiscales des entreprises informe la Chambre de Commerce du résultat de l'année « n-2 ». Ce résultat servirait de base à l'émission du bulletin de cotisation. Quelques années plus tard, l'administration des Contributions, au terme de son contrôle fiscal, émettrait des bulletins d'imposition au titre de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal. Ces chiffres seraient de nouveau communiqués à la Chambre de commerce et en cas de variation de 25% au moins (au minimum de 123.000 euros), il y aurait fixation d'une nouvelle cotisation en application de l'article 5 du règlement d'affiliation et de cotisation de la Chambre de Commerce. La société ... estime que cette pratique serait illégale, d'autant plus que depuis 1964 l'administration des Contributions, compétente pour la perception des cotisations avant le changement législatif intervenu, ne devrait plus jouer aucun rôle dans la procédure d'établissement de la cotisation. Elle conclut que le législateur de 1964 aurait écarté cette administration de la procédure en laissant à un règlement grand-ducal la charge de prévoir une procédure de perception, or ceci n'aurait pas été fait et en lieu et place il y aurait « *un bricolage administratif* » entre l'administration des Contributions et la Chambre de commerce.

En l'espèce, au vu des différentes pièces versées et au vu des observations formulées de part et d'autre, il y a lieu de retenir que la Chambre de commerce s'est dotée à partir de sa création d'une réglementation qui résulte en partie de son règlement d'affiliation et de cotisation et du règlement d'ordre intérieur et en partie d'une pratique administrative mise en place et adaptée depuis 1924 lui permettant d'un côté d'établir les rôles ou bulletins de cotisation et d'un autre côté de percevoir les cotisations.

Mise à part cette constatation, il y a lieu de souligner que différents changements législatifs intervenus à la loi cadre portant création de chambres professionnelles à base élective du 4 avril 1924, ont introduit l'obligation de déterminer le mode et la procédure d'établissement des rôles (ou bulletins) de cotisation et la procédure de perception des cotisations par voie de règlement grand-ducal.

Force est de retenir que ni des instruments de codification internes, comme en l'espèce le règlement d'affiliation et de cotisation et le règlement d'ordre intérieur, ni la mise en place d'une pratique administrative, même si elle semble bien être installée, ne sont de nature à suppléer à l'absence d'un règlement grand-ducal d'exécution expressément exigé en l'occurrence⁴.

En effet l'existence d'un règlement grand-ducal doit permettre d'un côté à l'administré d'avoir recours à des textes officiels, dûment publiés bénéficiant d'une publicité adéquate lui permettant de vérifier si la décision lui imposant le paiement de cotisations et la procédure appliquée afin de percevoir les cotisations dues sont régulières par rapport aux exigences de forme et de fond telles que définies dans les textes afférents.

⁴ Cf. TA 31 mars 2004, n° 17406, confirmé par CA 13 juillet 2004, n° 19993C, Pas.adm. 2006, V° Fonction publique, n° 43, p. 359.

L'existence du même règlement grand-ducal doit permettre d'un autre côté au tribunal de se livrer au même contrôle en cas de contestation de la part de l'administré soumis au paiement de ladite cotisation.

Ainsi le tribunal, en l'absence des textes réglementaires afférents est mis dans l'impossibilité de contrôler la légalité de la décision lui déférée.

Il y a encore lieu d'ajouter que s'il est certes exact qu'une loi est immédiatement exécutoire, même au cas où elle prévoit des actes réglementaires relatifs à son exécution, dès l'instant qu'elle n'a pas spécifié que son application serait subordonnée à la publication desdits actes, il n'en reste pas moins que cette subordination peut être implicite et doit nécessairement différer la mise en vigueur de la loi lorsque son texte, ne se suffisant pas à lui-même, a besoin d'être complété⁵

En l'espèce, le texte de loi n'est pas suffisamment complet pour être directement applicable. A cela s'ajoute que ni l'article 3, ni un autre article de la loi du 4 avril 1924 ne contiennent une quelconque précision sur les procédures d'établissement des rôles et de perception des cotisations. S'il est certes exact que l'article 37bis de la loi du 4 avril 1924 précise que le bénéfice à prendre en considération pour calculer la cotisation annuelle s'entend du bénéfice commercial au sens de la loi concernant l'impôt sur le revenu, abstraction faite des pertes reportées selon les articles 109, alinéa 1^{er}, N° 4 et 114 de cette même loi, il n'en reste pas moins que cet article n'a pas pu constituer la base légale, à défaut de dispositions y relatives, ayant servi pour organiser la coopération et le transfert des données entre l'administration des Contributions et la Chambre de commerce.

Au vu de ce qui précède, il y a dès lors lieu d'annuler le bulletin de cotisation déférée pour violation de la loi sans qu'il y ait lieu d'analyser les autres moyens soulevés.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

se déclare incompétent pour connaître du recours principal en réformation ;

déclare le recours subsidiaire en annulation recevable,

au fond le dit justifié,

partant annule le bulletin de cotisation de la Chambre de Commerce du 22 décembre 2006 ;

condamne la Chambre de commerce aux frais,

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 24 octobre 2007 par :

⁵ Cf CE 8 juillet 1982, P. 25, p. 329 et TA 22 décembre 1999, n° 11450, confirmé par CA 30 mai 2000, n° 11805C et TA 31 mars 2004, n° 17406 confirmé par CA 13 juillet 2004, n° 19993C, Pas.adm. 2006, V° Fonction publique, n° 43, p. 359.

Mme Lenert, vice-président,
Mme Thomé, juge,
M. Fellens, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lenert